

## 《中级会计实务》全真模考（三）

### 四、计算分析题

1. 2×22年3月10日，甲公司经过与乙公司协商，以其拥有的一幢作为成本模式计量的投资性房地产的公寓楼与乙公司持有的以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产进行交换。交易发生日，双方均已办妥资产所有权的划转手续。

(1) 甲公司换出公寓楼的账面原价为9 000万元，已计提折旧2 000万元，已计提减值准备500万元，公允价值为8 000万元。

(2) 乙公司持有的以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产的账面价值为6 000万元，在交换日的公允价值为7 500万元。

(3) 为进行此项交换，乙公司支付了银行存款500万元作为补价给甲公司。乙公司换入公寓楼后仍然继续将其用于经营出租目的，并拟采用公允价值计量模式，甲公司换入股票投资后也仍然将其用于交易目的。

(4) 假定该项交换具有商业实质，且换入、换出资产的公允价值均能够可靠计量。该项交易过程中不考虑增值税及其他因素的影响。

要求：

(1) 根据资料，判断上述交易是否属于非货币性资产交换，并说明理由。

**【正确答案】**

属于非货币性资产交换。（1分）

理由：补价比例 $=500/8\ 000\times 100\%=6.25\%$ ，小于25%，因此属于非货币性资产交换。（1分）

**【提示】**计算补价比例，或用 $500/(7\ 500+500)\times 100\%=6.25\%$ ，小于25%，因此属于非货币性资产交换。

(2) 确定甲公司换入交易性金融资产的入账价值以及换出资产影响损益的金额，并编制甲公司相关会计分录。

**【正确答案】**

甲公司换入交易性金融资产的入账价值 $=7\ 500$ （万元）；（1分）

甲公司换出公寓楼影响损益的金额 $=8\ 000-6\ 500=1\ 500$ （万元）。（1分）

甲公司相关的会计分录为：

借：交易性金融资产 7 500

    银行存款 500

    贷：其他业务收入 8 000（1分）

借：其他业务成本 6 500

    投资性房地产累计折旧 2 000

    投资性房地产减值准备 500

    贷：投资性房地产 9 000（1分）

(3) 确定乙公司换入投资性房地产的入账价值以及换出资产影响损益的金额，并编制乙公司相关会计分录。

**【正确答案】**

乙公司换入投资性房地产的入账价值 $=7\ 500+500=8\ 000$ （万元）（1分）

乙公司换出交易性金融资产影响损益的金额 $=8\ 000-6\ 000-500=1\ 500$ （万元）。（1分）

乙公司相关的会计分录为：

借：投资性房地产——成本 8 000

    贷：交易性金融资产 6 000

        银行存款 500

        投资收益 1 500（2分）

2. 甲公司于 2×20 年 1 月 1 日动工兴建一栋办公楼，工程采用出包方式，有关资料如下：

资料一：2×20 年 1 月 1 日取得专门借款 4000 万元，借款期限为 3 年，年利率为 8%，按年支付利息。除此之外，无其他专门借款。

资料二：该办公楼的建造还占用了两笔一般借款：

(1) 2×19 年 1 月 1 日从银行取得的长期借款 4000 万元，期限为 3 年，年利率为 6%，按年支付利息。

(2) 2×20 年 7 月 1 日从银行取得的长期借款 6000 万元，期限为 5 年，年利率为 8%，按年支付利息。

资料三：与办公楼建造相关的支出如下：

2×20 年 1 月 1 日，支出 3000 万元；2×20 年 7 月 1 日，支出 5000 万元；2×21 年 1 月 1 日，支出 3000 万元。

资料四：2×21 年 6 月 30 日，该办公楼达到预定可使用状态。

其他资料：闲置专门借款资金用于固定收益债券临时性投资，暂时性投资月收益率为 0.5%。

要求：

(1) 分别计算甲公司 2×20 年和 2×21 年专门借款利息资本化金额。

**【正确答案】**

2×20 年专门借款利息资本化金额 =  $4000 \times 8\% - 1000 \times 0.5\% \times 6 = 290$  (万元) (1 分)

2×21 年专门借款利息资本化金额 =  $4000 \times 8\% \times 6/12 = 160$  (万元) (1 分)

**【答案解析】**专门借款利息资本化金额 = 资本化期间的实际利息 - 资本化期间闲置资金收益  
拓展：

(1) 假定本题“2×20 年 1 月 1 日，支出 3000 万元”改为“2×20 年 4 月 1 日，支出 3000 万元”，则 2×20 年专门借款利息资本化金额 =  $4000 \times 8\% \times 9/12 - 1000 \times 0.5\% \times 3 = 225$  (万元)。

(2) 假定本题添加一个条件“2×20 年 2 月 1 日因资金周转困难暂停施工，于 4 月 30 日才重新开工”，则计算专门借款利息资本化金额时需要将暂停资本化期间剔除。

(2) 分别计算甲公司 2×20 年和 2×21 年一般借款利息资本化金额。

**【正确答案】**

2×20 年：

一般借款资本化率 =  $(4000 \times 6\% + 6000 \times 8\% \times 6/12) / (4000 + 6000 \times 6/12) = 6.86\%$  (1 分)

占用一般借款的资产支出加权平均数 =  $(3000 + 5000 - 4000) \times 6/12 = 2000$  (万元) (1 分)

一般借款利息资本化金额 =  $2000 \times 6.86\% = 137.2$  (万元) (1 分)

2×21 年：

一般借款资本化率 =  $(4000 \times 6\% \times 6/12 + 6000 \times 8\% \times 6/12) / (4000 \times 6/12 + 6000 \times 6/12) = 7.2\%$  (1 分)

占用一般借款的资产支出加权平均数 =  $(3000 + 5000 + 3000 - 4000) \times 6/12 = 3500$  (万元) (1 分)

一般借款利息资本化金额 =  $3500 \times 7.2\% = 252$  (万元) (1 分)

**【答案解析】**假定 2×21 年 2 月 1 日—4 月 30 日暂停资本化，则计算一般借款资本化率时不需要将暂停资本化期间剔除，但计算占用一般借款的资产支出加权平均数时需要剔除，即 2×21 年占用一般借款的资产支出加权平均数 =  $(3000 + 5000 + 3000 - 4000) \times 3/12$ 。

(3) 分别编制甲公司 2×20 年和 2×21 年与计提借款利息有关的会计分录。

**【正确答案】**2×20 年有关借款利息的账务处理如下：

借：在建工程 (290 + 137.2) 427.2

    财务费用 342.8

    银行存款 (1000 × 0.5% × 6) 30

贷：长期借款——应计利息 (4000 × 8% + 4000 × 6% + 6000 × 8% × 6/12) 800 (2 分)

2×21 年有关借款利息的账务处理如下：

借：在建工程（160+252）412

    财务费用 628

贷：长期借款——应计利息（4000×8%+4000×6%+6000×8%）1040（2 分）

## 五、综合题

1. 甲公司和乙公司适用的企业所得税税率为 25%，且预计在未来期间保持不变，预计未来期间能够产生足够的应纳税所得额用以抵扣可抵扣暂时性差异。甲公司 2015 年度实现的利润总额为 9 520 万元，年初的递延所得税资产借方余额为 50 万元，与之对应的预计负债贷方余额为 200 万元，递延所得税负债无期初余额。甲公司 2015 年度发生的有关交易和事项中，会计处理与税收处理存在差异的相关资料如下：

资料一：2015 年 8 月，甲公司向非关联企业捐赠现金 500 万元。税法规定，企业向非关联企业的捐赠支出在计算当年应纳税所得额时不予扣除。

资料二：2015 年 9 月，甲公司以银行存款支付产品保修费用 300 万元，同时冲减了预计负债年初贷方余额 200 万元。2015 年年末，保修期结束，甲公司不再预提保修费。税法规定，实际支付的产品保修费用允许税前扣除，但预计的产品保修费用不允许税前扣除。

资料三：2015 年 12 月 31 日，甲公司对应收账款计提了坏账准备 180 万元。税法规定，企业计提的坏账准备在未发生实质性损失前不允许税前扣除。

资料四：2015 年 12 月 31 日，甲公司以定向增发公允价值为 10 900 万元的普通股股票为对价取得乙公司 100%有表决权的股份，形成非同一控制下控股合并。假定该项企业合并符合税法规定的免税合并条件，且乙公司选择进行免税处理。乙公司当日可辨认净资产的账面价值为 10 000 万元，其中股本 2 000 万元，未分配利润 8 000 万元；除一项账面价值与计税基础均为 200 万元、公允价值为 360 万元的库存商品外，其他各项可辨认资产、负债的账面价值与其公允价值、计税基础均相同。假定不考虑其他因素。

要求：

（1）计算甲公司 2015 年度的应纳税所得额和应交所得税。

【正确答案】应纳税所得额=9 520+500-200+180=10 000（万元）；（1.5 分）

应交所得税=10 000×25%=2 500（万元）。（1.5 分）

【答案解析】应纳税所得额的计算就是将会计口径的利润调整为税法口径。

资料一：捐赠支出计入营业外支出，计算会计利润时将营业外支出 500 万元扣除了，但是税法不认可，所以纳税调增 500 万元。

资料二：会计分录为：

借：预计负债 200

    主营业务成本 100

贷：银行存款 300

对于实际发生的保修费用冲减预计负债 200 万元的处理，计算会计利润时没有扣除，但是税法允许税前扣除，所以纳税调减 200 万元；计入主营业务成本的 100 万元，计算会计利润时已经扣除了，不存在税会差异，不作纳税调整。

资料三：计提坏账准备计入信用减值损失，计算会计利润时将信用减值损失 180 万元扣除了，但是税法不认可，所以纳税调增 180 万元。

（2）根据资料一至资料三，逐项分析说明甲公司每一交易或事项对递延所得税的影响金额（如无影响的，也应明确指出无影响）。

【正确答案】

资料一，属于非暂时性差异，对递延所得税无影响。（1 分）

资料二，导致可抵扣暂时性差异减少 200 万元，应转回递延所得税资产 50 万元，增加递延所得税费用 50 万元。（1 分）

资料三，导致可抵扣暂时性差异增加 180 万元，应确认递延所得税资产 45 万元，减少递延所得税费用 45 万元。（1 分）

【答案解析】资料二，计提预计负债时，预计负债的账面价值大于计税基础，产生可抵扣暂时性差异；实际发生了产品保修费用时要冲减预计负债，此时预计负债的账面价值与计税基础均为 0，暂时性差异的余额为 0，所以要转回可抵扣暂时性差异。

（3）根据资料一至资料三，逐笔编制甲公司与递延所得税有关的会计分录（不涉及递延所得税的，不需要编制会计分录）。

【正确答案】

资料二：

借：所得税费用 50

贷：递延所得税资产 50（1 分）

资料三：

借：递延所得税资产 45

贷：所得税费用 45（1 分）

（4）计算确定甲公司利润表中应列示的 2015 年度所得税费用的金额。

【正确答案】所得税费用 = 2 500 + 50 - 45 = 2 505（万元）（2 分）

或：

所得税费用 = (9 520 + 500) × 25% = 2 505（万元）

【答案解析】所得税费用 = 应交所得税 + 递延所得税费用，其中递延所得税费用 = 当期递延所得税负债的增加 + 当期递延所得税资产的减少 - 当期递延所得税负债的减少 - 当期递延所得税资产的增加。所得税费用 = 2 500 + 50 - 45 = 2 505（万元）

或：

如果不存在预期的税率变动的情况下：

所得税费用 = (会计利润 + / - 永久性差异) × 25% = (9 520 + 500) × 25% = 2 505（万元）

推导过程：

所得税费用 = 应交所得税对应的所得税费用 + 递延所得税对应的所得税费用

= (会计利润 + 可抵扣暂时性差异 - 应纳税暂时性差异 + / - 永久性差异) × 25% + (递延所得税负债 - 递延所得税资产)

= 会计利润 × 25% + 可抵扣暂时性差异 × 25% - 应纳税暂时性差异 × 25% + / - 永久性差异 × 25% + (递延所得税负债 - 递延所得税资产)

= 会计利润 × 25% + 递延所得税资产 - 递延所得税负债 + / - 永久性差异 × 25% + 递延所得税负债 - 递延所得税资产

= 会计利润 × 25% + / - 永久性差异 × 25%

= (会计利润 + / - 永久性差异) × 25%

（5）根据资料四，分别计算甲公司在编制购买日合并财务报表时应确认的递延所得税和商誉的金额，并编制与购买日合并资产负债表有关的调整和抵销分录。

【正确答案】购买日应确认的递延所得税负债 = (360 - 200) × 25% = 40（万元）；（1 分）

合并商誉 = 10 900 - (10 000 + 160 - 40) × 100% = 780（万元）。（1 分）

购买日的调整分录为：

借：存货 160

贷：资本公积 120

递延所得税负债 40（1 分）

购买日的抵销分录为：

借：股本 2 000

资本公积 120

未分配利润 8 000

商誉 780

贷：长期股权投资 10 900（2分）

【答案解析】合并报表购买日库存商品的账面价值=公允价值 360（万元），计税基础=200（万元），账面价值大于计税基础，产生应纳税暂时性差异，确认递延所得税负债= $(360-200) \times 25\%=40$ （万元）。

合并商誉=合并成本-享有被投资方可辨认净资产公允价值的份额= $10\ 900-(10\ 000+160-40) \times 100\%=780$ （万元）。

2. 甲公司为增值税一般纳税人，适用的增值税税率为 13%。2×19 年发生下列业务：

资料一：3 月 1 日，甲公司向乙公司销售一批商品 200 件，单位销售价格为 1 万元，单位成本为 0.8 万元，开出的增值税专用发票上注明的销售价格为 200 万元，增值税税额为 26 万元。协议约定，乙公司在 2×19 年 6 月 30 日之前有权退回商品。商品已经发出，款项已经收到。甲公司根据过去的经验，估计该批商品退货率约为 8%。3 月 31 日，甲公司对退货率进行了重新估计，将该批商品的退货率调整为 10%。

资料二：7 月 1 日，甲公司与客户签订合同，向其销售 A、B 两种商品，合同价款为 750 万元。其中，A 商品的单独售价为 100 万元，B 商品的单独售价为 800 万元。合同约定，A 商品于合同开始日交付，B 商品在一个月之后交付，只有当两种商品全部交付之后，甲公司才有权收取 750 万元的合同对价。假定 A 商品和 B 商品分别构成单项履约义务，其控制权在交付时转移给客户。当日甲公司交付 A 商品，8 月 1 日交付 B 商品时收到全部货款。假定该事项不考虑增值税因素。

资料三：9 月 1 日，甲公司与丙公司签订一项电子仪器的销售合同，合同约定甲公司向丙公司销售一批电子仪器产品，售价为 302 万元。甲公司承诺该批电子仪器售出后 1 年内如出现非意外事件造成的故障或质量问题，甲公司根据“三包”规定，免费负责保修（含零部件的更换），同时甲公司还向丙公司提供一项延保服务，即在法定保修期 1 年之外，延长保修期 3 年。该批电子仪器产品和延保服务的单独标价分别为 300 万元和 2 万元。

甲公司根据以往经验估计在法定保修期（1 年）内将很可能发生的保修费用为 5 万元。该批电子仪器的成本为 100 万元。合同签订当日，甲公司将该批仪器交付给丙公司，预计不会发生退货，同时丙公司向甲公司支付银行存款 302 万元。假定该事项不考虑增值税因素。

资料四：10 月 1 日“国庆”期间，甲公司对 S 商品进行促销，规定购物每满 10 元积 1 分，积分可在 1 年内兑换成商品，1 个积分可抵付 2 元。某客户购买了 1 000 件单价为 1 万元的商品，并办理了积分卡。该商品成本为每件 0.65 万元。预计该客户将在有效期内兑换全部积分。

资料五：12 月 1 日，甲公司向丁公司销售一批商品，开出增值税专用发票上注明销售价格 400 万元，增值税税额为 52 万元，成本为 360 万元，商品未发出，款项已收到。协议约定，甲公司应于 2×20 年 5 月 1 日将所售商品购回，回购价为 440 万元。

假定不考虑其他因素。（计算结果保留两位小数）

要求：

（1）根据资料一，判断甲公司向乙公司销售商品是否确认收入，如果确认，说明收入确认时点，并编制甲公司 2×19 年向乙公司销售商品相关的会计分录。

【正确答案】

需确认收入。（0.5 分）

收入确认时点：甲公司应于 2×19 年 3 月 1 日对 92% 的商品确认收入，3 月 31 日按照重新估计的退货率 10% 调减 2% 的收入。（0.5 分）

会计分录：

2×19 年 3 月 1 日发出商品时：

借：银行存款 226

贷：主营业务收入 184 (200×1×92%)  
 预计负债 16 (200×1×8%)  
 应交税费——应交增值税(销项税额) 26 (1分)

借：主营业务成本 147.2 (200×0.8×92%)  
 应收退货成本 12.8 (200×0.8×8%)  
 贷：库存商品 160 (1分)

2×19年3月31日，重新评估退货率时：

借：主营业务收入 4 [(10%—8%)×200]  
 贷：预计负债 4 (0.5分)

借：应收退货成本 3.2 [(10%—8%)×160]  
 贷：主营业务成本 3.2 (0.5分)

(2) 根据资料二，判断甲公司向客户销售 A、B 商品是否确认收入，如果确认，说明收入确认时点；分别计算两种商品分摊的交易价格，并编制甲公司 2×19 年与销售 A、B 商品相关的会计分录。

**【正确答案】** 应确认收入。(0.5分)

收入确认时点：交付 A 商品和 B 商品时。(0.5分)

会计处理：

分摊至 A 商品的合同价款 =  $750 \times 100 / (100 + 800) = 83.33$  (万元) (0.5分)

分摊至 B 商品的合同价款 =  $750 \times 800 / (100 + 800) = 666.67$  (万元) (0.5分)

2×19年7月1日交付 A 商品时：

借：合同资产 83.33  
 贷：主营业务收入 83.33 (1分)

2×19年8月1日交付 B 商品时：

借：银行存款 750  
 贷：合同资产 83.33  
 主营业务收入 666.67 (1分)

**【答案解析】** 根据题目条件“只有当两种商品全部交付之后，甲公司才有权收取 750 万元的合同对价”，可以知道交付 A 商品时，甲公司取得的是有条件的收款权，所以是确认合同资产，而不是应收账款（应收账款是无条件的收款权）。

(3) 根据资料三，判断甲公司向丙公司销售电子仪器是否确认收入，如果确认，说明收入确认时点，并编制甲公司 2×19 年与销售电子仪器相关的会计分录。

**【正确答案】**

需确认收入。(0.5分)

收入确认时点：销售产品应于签订合同时确认收入；确认的延保服务收费 2 万元应当在延保期间根据延保服务进度确认收入。(0.5分)

会计分录：

借：银行存款 302  
 贷：主营业务收入 300  
 合同负债 2 (1分)

借：主营业务成本 100  
 贷：库存商品 100 (0.5分)

借：主营业务成本 5  
 贷：预计负债 5 (0.5分)

(4) 根据资料四，判断甲公司销售 S 商品是否确认收入，如果确认，说明收入确认时点；分别计算奖励积分和商品分摊的交易价格，并编制甲公司 2×19 年与销售 S 商品相关的会计分录。

**【正确答案】**

需确认收入。(0.5分)

收入确认时点：销售商品时确认产品销售收入，客户实际使用积分时确认积分兑换收入。(0.5分)

会计处理：

奖励积分的单独售价 =  $[1 \times (1 + 13\%) \times 1\ 000] / 10 \times 2 = 226$  (万元) (0.5分)

甲公司不含税交易价格 =  $1 \times 1\ 000 = 1\ 000$  (万元) (0.5分)

销售商品分摊的交易价格 =  $1\ 000 / (1\ 000 + 226) \times 1\ 000 = 815.66$  (万元) (0.5分)

奖励积分分摊的交易价格 =  $226 / (1\ 000 + 226) \times 1\ 000 = 184.34$  (万元) (0.5分)

会计分录：

借：银行存款	$[1 \times (1 + 13\%) \times 1\ 000]$	1 130
贷：主营业务收入		815.66
合同负债		184.34
应交税费——应交增值税（销项税额）		130 (1分)

借：主营业务成本	650
贷：库存商品	$(0.65 \times 1\ 000)$ 650 (0.5分)

(5) 根据资料五，判断甲公司向丁公司销售商品是否确认收入，如果确认，说明收入确认时点，并编制甲公司 2×19 年向丁公司销售商品相关的会计分录。

**【正确答案】**

不需要确认收入。(0.5分)

会计分录：

2×19 年 12 月 1 日：

借：银行存款	452
贷：其他应付款	400
应交税费——应交增值税（销项税额）	52 (1分)

2×19 年 12 月 31 日：

借：财务费用	$8[(440 - 400) / 5]$
贷：其他应付款	8 (1分)

**【答案解析】** 题目条件说“商品未发出”，所以不需要做“借：发出商品，贷：库存商品”的分录。